



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.010662/2007-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-005.753 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de agosto de 2021  
**Recorrente** ACESSUS GRÁFICA E COMÉRCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO À SISTEMÁTICA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, CTN.

No caso de tributos submetidos à sistemática do lançamento por homologação, a ausência de pagamento antecipado implica a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de realizar o lançamento de ofício conforme o disposto no artigo 173, I, do CTN.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2002

IRPJ. ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. RECEITA BRUTA CONHECIDA.

No caso, a contribuinte não logrou apresentar à fiscalização a escrituração contábil e fiscal. Desta forma, tornou impossível a apuração do IRPJ conforme a opção pelo lucro real trimestral.

Neste contexto, impôs-se o arbitramento do lucro, tomando-se como base a receita bruta conhecida, que engloba as receitas omitidas pela contribuinte e apuradas de ofício pela autoridade fiscal conforme o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

IRPJ. ARBITRAMENTO. ATIVIDADES DIVERSAS. NÃO IDENTIFICAÇÃO. PERCENTUAL MAIS ELEVADO.

Quando, no arbitramento do lucro com base em receitas omitidas, não for possível segregar as receitas em função das diversas atividades exercidas pela contribuinte, a autoridade fiscal deve utilizar o percentual de arbitramento mais elevado, de acordo com as ditas atividades.

IRPJ. ARBITRAMENTO. RECEITA OMITIDA. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/1996. SÚMULA CARF Nº 02.

As receitas omitidas pela contribuinte e apuradas de ofício pela autoridade fiscal conforme o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 devem compor a base de cálculo do lucro arbitrado sobre receitas conhecidas.

É vedado às autoridades lançadoras e julgadoras administrativas deixar de aplicar norma legal tributária, consoante Súmula CARF n.º 02. A Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos não afeta a eficácia jurídica da norma legal veiculada pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996.

**IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONSUMO DA RENDA. SÚMULA CARF N.º 26.**

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2002

**EXTRATOS E DOCUMENTOS BANCÁRIOS. SIGILO. FISCALIZAÇÃO. ACESSO.**

Os extratos e documentos bancários da pessoa jurídica integram a documentação de suporte da contabilidade e devem ser mantidos em boa ordem e apresentados à fiscalização enquanto não ocorrer a prescrição do crédito tributário.

**MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N.º 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.**

As conclusões em relação ao IRPJ aplicam-se por decorrência aos créditos tributários dos tributos que foram lançados de forma reflexa, ou seja, CSLL na forma do lucro arbitrado e as contribuições para o PIS e a COFINS na sistemática cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a arguição de decadência e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) em razão do arbitramento dos lucros no ano calendário 2002.

De acordo com a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, no ano fiscalizado a contribuinte havia optado pela tributação do IRPJ conforme as normas do Lucro Real Trimestral. No entanto, a autoridade fiscal apurou o tributo com base no Lucro Arbitrado porque, durante o procedimento fiscal, a contribuinte não logrou apresentar sua escrituração contábil e fiscal.

Uma vez que a DIPJ havia sido entregue inteiramente zerada e não havia escrituração contábil, a fiscalização apurou as receitas operacionais da contribuinte com base nos créditos bancários sem comprovação da origem. Todavia, não foi possível segregar a receita bruta em função das diversas atividades realizadas pela contribuinte. Desta forma, a autoridade fiscal utilizou o percentual mais elevado de presunção, conforme legislação de regência. Cito trecho do Termo de Verificação Fiscal:

31. Em decorrência da não apresentação dos livros e documentos da escrituração pelo contribuinte, conforme relatado, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), o qual é devido trimestralmente, como dispõe o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito, será apurado com base no lucro arbitrado.

[...]

32. Verificando o Instrumento Particular de Alteração Contratual com Consolidação do Contrato Social do contribuinte, datado em 01/06/1999, constatamos que o mesmo passou a ter como objeto social a exploração das atividades: (i) de indústria gráfica e comércio de papéis e formulários em geral; e (ii) de serviços de mão de obra em editoração eletrônica e de impressão a laser e informática.

[...]

35. Diante da impossibilidade de identificar os valores das receitas correspondentes a cada atividade do contribuinte, utilizaremos para fins de cálculo o percentual mais elevado, conforme disposto no § 1º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, abaixo transcrito:

[...]

37. Para fins deste procedimento, consideraremos como Receita Bruta conhecida o somatório dos valores dos créditos / depósitos efetuados nas contas correntes do contribuinte, excluindo as transferências entre as contas da mesma titularidade, com base na presunção art. 42 da Lei nº 9,430, de 1996, *in verbis*:

[...]

A contribuinte insurgiu-se contra o lançamento de ofício e impugnou os autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso na qual esta sintetiza as alegações lançadas pela impugnante:

Cientificada dos lançamentos a empresa apresentou, em 10/01/2008 impugnação (fls. 631 a 640) assinada pelo sócio, argüindo, em síntese, as seguintes razões de fato e de direito.

Em preliminares invoca a decadência do direito do Fisco em formalizar os presentes lançamentos, sob a alegação de que todos os tributos exigidos se submetem ao lançamento por homologação e, relacionando-se ao ano-calendário 2002, quando da ciência das autuações, em 12/12/2007, já estariam decaídos.

Em suas palavras:

*Assim, estão atingidos pela decadência os três primeiros trimestres do ano de 2002, vez que os lançamentos foram emitidos em 10.12.2007 e cientificados em 12/ 12/2007, tendo sido lavrados quando já ultrapassados os 05 (cinco) anos regulamentares para o Fisco lançar o IRPJ e a CSLL sobre estes trimestres, seja pela aplicação do art. 150, § 4º ou pelo art. 173, ambos do CTN.*

*Com relação ao PIS e à Cofins os autos de infração são relativos aos meses compreendidos entre janeiro e dezembro de 2002, e como foram cientificados na mesma data do auto de infração de IRPJ, ou seja, 12/12/2007, os fatos geradores ocorridos em 01 de janeiro de 2002 a 12 de dezembro de 2002 também estão alcançados pela decadência.*

Assim, só estariam em discussão os períodos-base relativos ao quarto trimestre de 2002 para o IRPJ e para a CSLL, e os fatos geradores (depósitos bancários, no caso em questão) ocorridos após 12/12/2002 para o PIS e para a COFINS.

No mérito protesta contra a autuação alegando que não haveria adequação entre fato indiciário e fato provável na presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, por não decorrer de uma observação cotidiana que demonstre que os depósitos seriam decorrência de rendimentos omitidos.

Afirma que a presunção do artigo 42 colidiria com as diretrizes do processo de criação das presunções legais; pois a experiência haurida em casos anteriores teria evidenciado que entre esses dois fatos - os depósitos e os rendimentos omitidos - não haveria nex causal, não estaria, enfim, baseada na experiência.

Invoca a aplicação da Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos que averbou ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

Defende haver contradição na metodologia utilizada na apuração da base de cálculo do arbitramento uma vez que a receita bruta teria sido presumida e não conhecida e, nesse contexto, deveriam ter sido aplicadas as regras do artigo 535 do RIR/99, para os casos de receita bruta não conhecida.

Haveria, igualmente, erro na determinação do percentual utilizado no arbitramento dos lucros, pois a empresa desenvolveria unicamente a atividade de industrialização de blocos de papel o que estaria evidenciado pela própria denominação da pessoa jurídica bem como teria sido atestado pelo próprio Auditor Fiscal no Termo de Verificação.

Transcreve o item I do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 18, de 2000 para concluir que somente nos casos de prestação de serviços em operações realizadas por encomenda

é que deve ser aplicada alíquota de 32% e que não haveria como presumir que os depósitos bancários considerados como receita seriam provenientes de atividade de prestação de serviços.

E continua:

*Ora, não pode o Fisco alegar que a Receita Bruta é Conhecida para arbitramento do lucro, e ato continuo agravar o percentual ao máximo, agora sob o argumento de impossibilidade de identificação dessa própria receita.*

Observa que os argumentos deduzidos na defesa devem ser considerados como razões oponíveis aos lançamentos reflexos.

Protesta conta a exigência de juros sobre multa de ofício requerendo, ao final que seja acatada a preliminar de decadência para os fatos geradores anteriores a 12/12/2002 e o cancelamento do auto de infração em relação aos demais períodos.

É o relatório.

A impugnação foi julgada improcedente. O Acórdão n.º 05-27.832 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – DRJ/CPS, ora guerreado, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002

DECADÊNCIA. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS

Para a configuração de lançamento por homologação, não basta que a legislação ordinária tenha atribuído ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o imposto devido, antes de qualquer procedimento de verificação pelo Fisco. É necessário que o sujeito passivo tenha efetuado a apuração e o pagamento, ainda que parcial do imposto para que a norma de contagem do prazo decadencial possa ser antecipada da regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN para a regra especial prevista no art. 150, §4º do mesmo diploma legal. Inexistindo o pagamento antecipado, não há como aplicar a regra do art. 150, § 4º do CTN.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi regularmente introduzida no sistema normativo e determina que o contribuinte deve ser regularmente intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em contas de depósito. Tratando-se de presunção relativa, o sujeito passivo fica incumbido de afastá-la, mediante a apresentação dessas provas. Não logrando fazê-lo, fica caracterizada a omissão de receitas.

Tributam-se como omissão de receita os valores creditados em contas correntes em instituições financeiras, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem mediante documentação hábil e idônea.

**ARBITRAMENTO DOS LUCROS. FALTA DE MANUTENÇÃO E APRESENTAÇÃO À AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE ESCRITURAÇÃO OBRIGATÓRIA.**

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e, nos termos da legislação em vigor, fica sujeita ao arbitramento dos lucros quando deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de escrituração obrigatória.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL PIS. COFINS.**

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre O Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão primeva, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, apresentou, em síntese, as seguintes alegações:

- **Da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário – lançamento por homologação – artigo 150, § 4º do CTN:** neste ponto, a recorrente pugnou pela aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN. Desta forma estariam alcançados pela norma de caducidade todos os fatos jurídicos tributários ocorridos antes de 12/11/2002.

- **Arbitramento de receita omitida com base em depósitos bancários: inaplicável a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 para a sistemática do lucro presumido:** neste tópico, a contribuinte alegou que a omissão de receitas não teria sido *verificada*, mas *presumida* pela autoridade fiscal. A norma de regência, no entanto, exigiria que a fiscalização apurasse a “*efetiva ‘omissão de receita’ que permita identificar os percentuais aplicáveis para se chegar ao chamado lucro presumido*”. Continua a recorrente: “*o depósito bancário não permite identificar a natureza de cada ingresso, por isso impraticável a sistemática de tributação pelo lucro presumido quando desconhecida a receita*”.

- **Receita presumida pela soma de depósitos bancários não se traduz em “receita bruta conhecida”:** neste ponto, a contribuinte defendeu que, havendo “receita bruta conhecida”, não haveria razão para o arbitramento e a tributação deveria seguir a opção da contribuinte em cada período base.

- **Depósitos bancários não sustentam a presunção legal de omissão de rendimentos:** a presunção legal de omissão de receitas em razão de depósitos bancários sem comprovação de origem seria inadequada porque não haveria “*correlação lógica e segura, pois nem sempre o volume de depósitos injustificado leva ao valor de receitas omitidas*”. Neste sentido, recordou a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que determinava ser ilegítimo o lançamento de IRPJ com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

- **Extratos bancários protegidos pelo sigilo:** as autoridades fiscais somente poderiam ter acesso aos extratos bancários mediante autorização do Poder Judiciário em razão do sigilo bancário.

- **Selic sobre a multa de ofício – impossibilidade:** a cobrança de juros à Taxa Selic sobre a multa de ofício seria indevida.

- **Procedimentos reflexos:** as matérias questionadas seriam também oponíveis aos autos de infração dos tributos reflexos.

Era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme visto, trata-se de lançamento de ofício de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) em razão do arbitramento dos lucros no ano calendário 2002.

Em apertada síntese, o arbitramento deveu-se à ausência de escrituração contábil e fiscal e a receita bruta foi determinada a partir dos créditos/depósitos bancários sem comprovação da origem. Uma vez que não foi possível segregar as receitas em função das diversas atividades desenvolvidas pela contribuinte, a fiscalização utilizou o percentual de arbitramento mais elevado.

Passo à apreciação das alegações da recorrente.

**Da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário – lançamento por homologação – artigo 150, § 4º do CTN.**

Neste ponto, a recorrente pugnou pela aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional em razão dos tributos estarem submetidos à sistemática do lançamento por homologação. Transcrevo trecho do recurso que ilustra a matéria:

Assim, sendo certo que a regra de incidência de cada um dos tributos lançados (IRPJ, CSL, PIS E COFINS) estabelece a metodologia de sua apuração e forma de cumprimento da obrigação tributária pela sistemática prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional, pois para todos esses tributos atribui-se ao sujeito passivo o dever de antecipar o recolhimento de cada tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, é imperioso reconhecer que ocorreu a homologação tácita dos procedimentos adotados pela Recorrente, em relação às operações praticadas há mais de 05 (cinco) anos anteriores à data da ciência dos Autos de Infração.

[...]

Dessa forma, estabelecendo o CTN que o prazo de 5 (cinco) anos deve ser contado a partir “da ocorrência do fato gerador”, e sendo certo que, no caso ora em debate, os Autos de Infração só foram notificados à Recorrente em 12/12/2007, está consumada a homologação tácita para os fatos geradores ocorridos nos primeiro, segundo e terceiro e quarto trimestres de 2002, indevidamente incluídos pela fiscalização nos Autos de Infração ora impugnados, pois já precluso o direito do Fisco de revisar os procedimentos adotados pela empresa nesse período.

Penso que a tese da contribuinte não deva ser acolhida.

Filio-me à tese de que o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN exige que haja a antecipação do pagamento – mesmo que parcial – do tributo devido. É o pagamento que se homologa, uma vez que a homologação refere-se à extinção do crédito tributário.

Nesta esteira, impende destacar que a autoridade julgadora de piso registrou que a contribuinte não efetuou recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos em 2002. Cito suas palavras:

No entendimento adotado por esta Turma de Julgamento, os tributos exigidos nos autos de infração são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN. Todavia, não basta que a legislação ordinária tenha atribuído ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o tributo devido, antes de qualquer procedimento de verificação pelo Fisco. É necessário que o sujeito passivo tenha efetuado apuração e pagamento, ainda que parcial do tributo para que a norma de contagem do prazo decadencial possa ser antecipada da regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN para a regra especial prevista no art. 150, §4º do mesmo diploma legal.

Adota-se o entendimento de que a atividade de homologação da Fazenda Pública deve incidir sobre o pagamento efetuado, não sendo possível a incidência da norma do lançamento por homologação nos casos em que o sujeito passivo não apura IRPJ devido e nos casos em que, apesar de apurar IRPJ devido, não efetua qualquer pagamento correspondente. Nesse sentido, o pagamento, enquanto modalidade de extinção de crédito tributário configura-se imprescindível para a antecipação da contagem do prazo decadencial do lançamento, nos moldes previstos no art. 150, §4º do CTN.

[...]

*In casu*, verifica-se que a contribuinte apresentou a DIPJ do ano-calendário 2002 com apuração pelo Lucro Real Trimestral sem, contudo, declarar qualquer valor a título de

receitas, de despesas e de tributos apurados e devidos. Em outras palavras a DIPJ entregue encontra-se com seus valores “zerados”.

Pesquisas realizadas junto ao sistema interno da Receita Federal de controle pagamentos denunciam a inexistência de qualquer pagamento a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em todo o ano-calendário 2002, conforme tela anexa à fl. 646.

É oportuno salientar que na peça recursal a contribuinte não faz qualquer menção a eventuais pagamentos de tributos em 2002. Assim, tenho como fato incontroverso nos autos.

A posição aqui esposada encontra eco na jurisprudência desta Turma, conforme se verifica nos seguintes julgados, reproduzidos na parte que interessa:

DECADÊNCIA. NÃO RECOLHIMENTO. ARTIGO 173, I DO CTN.

Na hipótese de não recolhimento do tributo, aplica - se a norma geral de decadência prevista no artigo 173, I do CTN. (Acórdão CARF n.º 1401-003.998, de 12/11/2019)

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, existindo pagamento suscetível de ser homologado, mesmo que parcial, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, contudo, em não havendo pagamento, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

No caso concreto, em que pese não tenha efetuado o recolhimento do IRRF incidente sobre os pagamentos decorrentes de acordo judicial, o contribuinte fez recolhimentos de IRRF durante todo o período fiscalizado, apresentando a respectiva DIRF ao Fisco. Trata - se de hipótese de recolhimento parcial restando aplicável o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. (Acórdão CARF n.º 1401-004.000)

No caso, a contagem dos prazos decadenciais deve obedecer o disposto no artigo 173, I, do CTN, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Desta forma, a contagem do prazo decadencial para os fatos jurídicos tributários ocorridos até 30/11/2002 tem como termo inicial 01/01/2003. No caso dos fatos ocorridos em 31/12/2002, o termo inicial é 01/01/2004. Considerando que a ciência dos autos de infração ocorreu em 12/12/2007, conclui-se que nenhum dos períodos reclamados pela recorrente foi alcançado pela norma de caducidade.

Destarte, voto por afastar a arguição de decadência.

**Mérito. Arbitramento de receita omitida com base em depósitos bancários: inaplicável a presunção do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 para a sistemática do lucro presumido. Receita presumida pela soma de depósitos bancários não se traduz em “receita bruta conhecida”.**

A contribuinte insurgiu-se contra a apuração da base de cálculo do lucro arbitrado com fulcro nos créditos bancários sem comprovação de origem. Cito suas palavras:

Estabelece o art. 24 da Lei n.º 9.249/95 que "verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão". Como se vê, há uma expressa condição para o enquadramento nessa regra, qual seja: "verificada a omissão de receita".

Não é essa a hipótese dos autos, em que a omissão de receita não foi "verificada", ela está sendo presumida! Para que haja enquadramento na regra do art. 24 da Lei n.º 9.249/95 (matriz legal do art. 528 do RIR/99), exige-se que o Fisco apure efetiva "omissão de receita" que permita identificar os percentuais aplicáveis para se chegar ao chamado lucro presumido. O procedimento do Fisco é outro, pois está calcado na presunção de que houve omissão de receitas, e o depósito bancário não permite identificar a natureza de cada ingresso, por isso impraticável a sistemática de tributação pelo lucro presumido quando desconhecida a receita.

E continua a recorrente:

O resultado da aplicação da regra prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 revela a existência de "receita presumida", quantificada e apurada a partir dos fatos indiciários que são os créditos bancários. Portanto, ou se utiliza da presunção legal para tributar a "receita presumida" a partir dos depósitos, ou é necessário identificar a verdadeira "receita conhecida" para que sirva de base para o arbitramento, sendo impróprio a adoção simultânea e cumulativa dos dois procedimentos.

Parece-me que a recorrente faz confusão entre diversos conceitos.

Inicialmente, é preciso mencionar que o arbitramento do lucro decorreu da ausência de escrituração contábil e fiscal, conforme descrito pela autoridade fiscal e não contestado pela recorrente. Nesta hipótese, considerando a opção da contribuinte pelo lucro real, o arbitramento tem previsão normativa no artigo 530, I, do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, vigente na época dos fatos jurídicos):

Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º):

I- o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

[...]

Sem a escrituração contábil e fiscal, é impossível a apuração do IRPJ conforme a opção da contribuinte, que era, como mencionado anteriormente, o Lucro Real Trimestral.

Uma vez estabelecido que a apuração deveria seguir a sistemática do Lucro Arbitrado, passa-se à determinação da base de cálculo.

A base de cálculo do lucro arbitrado, no caso, pode ser apurada sobre a receita bruta conhecida. É importante destacar que *receita bruta conhecida* não se limita à receita declarada pelo sujeito passivo, mas inclui, também, a receita omitida e apurada de ofício pela autoridade fiscal, conforme inteligência do artigo 532 do RIR/99:

Art.532.O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I). (grifei)

Na espécie, a receita omitida foi apurada pela autoridade fiscal conforme a hipótese de presunção legal veiculada pelo artigo 849 do RIR/99:

Art.849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

[...] - grifei

É oportuno mencionar que a norma legal não traz a alegada distinção entre omissão de receitas verificada e omissão de receitas presumida. A razão é simples. A presunção é uma forma de provar a ocorrência de um fato presumido (auferimento de receitas) a partir da ocorrência de um fato presuntivo, que, no caso é o ingresso de recursos na conta bancária sem que haja a comprovação da origem destes. Configurada a hipótese da presunção legal, como é o caso dos autos, a omissão está provada.

Por fim, quanto à impossibilidade de segregar as receitas de acordo com as diversas atividades desenvolvidas pela contribuinte, vale dizer que a legislação traz a solução de forma expressa, conforme dicção do parágrafo único do artigo 528 do RIR/99:

Art.528.Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, §1º). (grifei)

A norma veiculada pelo dispositivo transcrito é aplicável ao caso sob análise porque, como dito acima, a autoridade fiscal comprovou a ocorrência de omissão de receitas conforme a presunção legal atinente aos créditos/depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos.

Em resumo, é cristalino que não apenas o arbitramento é aplicável ao caso concreto, como a autoridade fiscal apurou o crédito tributário conforme as normas legais a que está jungida.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

**Mérito. Depósitos bancários não sustentam a presunção legal de omissão de rendimentos.**

Neste ponto, a contribuinte aduz que a norma legal que estabelece a presunção de omissão de receitas seria inadequada em razão de não respeitar a lógica jurídica que subjaz ao conceito de presunção. Trago à colação excerto da peça recursal:

Logo, sendo certo que a presunção deve resultar sempre da experiência, é possível afirmar que ela “estabelece, a partir de uma correlação natural (observa-se, na experiência cotidiana, que determinados eventos estão, em regra, ligados a outros), uma correlação lógica (da prática, passa-se à formulação de um juízo, que, quando for aplicado, dispensará nova observação da realidade)”.

Ou seja, entre o fato conhecido (fato indiciário) e o fato desconhecido (provável) deve haver correlação segura e direta, não podendo haver dúvidas sobre a materialização dessa correlação, sob pena desse artifício legal resultar indevido por absoluta inadequação do conceito jurídico escolhido para sua concreção.

Essa inadequação se faz presente na presunção legal estabelecida pelo an. 42 da Lei n.º 9.430/96, haja vista que entre os depósitos bancários e a omissão de receitas não há correlação lógica direta e segura, pois nem sempre o volume de depósitos injustificado leva ao valor de receitas omitidas.

Entretanto, no âmbito do processo administrativo fiscal, desborda da competência das autoridades julgadoras administrativas deixar de aplicar norma legal tributária em razão de alegações de inconstitucionalidade ou invalidade das mesmas, conforme inteligência da Súmula CARF n.º 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Na esteira da alegação acima, a recorrente pontuou que foi editada a Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que vedava o lançamento de imposto sobre a renda com base apenas em extratos ou depósitos bancários. Contudo, impende ressaltar que a vetusta súmula não afeta a eficácia jurídica da norma legal que lhe é posterior.

Finalmente, quanto à alegação de que a fiscalização deveria demonstrar a utilização dos recursos que ingressaram na conta bancária, a matéria encontra-se pacificada neste Colegiado por meio da Súmula CARF n.º 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante de todo exposto, considerando que a fiscalização atuou conforme as previsões legais já mencionadas no presente voto, não vislumbro reparos a serem feitos nos autos de infração.

Assim, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### **Extratos bancários protegidos pelo sigilo.**

Segundo a recorrente, as autoridades fiscais somente poderiam ter acesso aos extratos bancários mediante autorização do Poder Judiciário em razão do sigilo bancário.

Tenho que a tese da contribuinte não merece prosperar.

À partida, vale lembrar que extratos e documentos bancários compõem a documentação de suporte da contabilidade e, desta forma, devem ser mantidos em boa ordem e apresentados à fiscalização conforme legislação de regência. Neste sentido, cito o artigo 195 do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Ademais, merece destaque que a fiscalização obteve os extratos bancários diretamente do responsável legal pela contribuinte. Entretanto, mesmo que fosse o caso de ter obtido as informações diretamente das instituições financeiras, tal procedimento estaria respaldado pela legislação de regência.

Sobre a possibilidade da fiscalização ter acesso às informações acerca da movimentação financeira, já me pronunciei nos seguintes termos (Acórdão CARF n.º 1401-005.187, de 21/01/2021):

Da quebra de sigilo bancário ao arrepio da Constituição.

A questão posta é a alegação de quebra de sigilo bancário ao arrepio da ordem constitucional.

Os recorrentes alegam que é inconstitucional o dispositivo do artigo 6º da Lei Complementar n.º 105/2001, que prevê o acesso da Administração Tributária aos dados de movimentação financeira diretamente junto às instituições financeiras, independentemente de decisão judicial, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade competente.

É cediço que descabe o exame de constitucionalidade de normas legais por parte deste Conselho. É neste sentido a determinação da Súmula CARF n.º 2, *verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Destarte, seria vedado ao CARF deixar de aplicar norma legal por alegação de inconstitucionalidade.

Todavia, impende destacar que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou em definitivo sobre a constitucionalidade da norma em comento ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.859/DF, que restou assim ementada, na parte que interessa:

*Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI n.º 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto n.º 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta n.º 2.859. Expressão “do inquérito ou”, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar n.º 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres da contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar).*

*Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes.*

*[...]4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espeque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.*

*5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 de extrema significância nessa tarefa.*

*[...]9. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais da contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários.- grifei.*

Não há, portanto, segundo o Supremo Tribunal Federal, inconstitucionalidade na norma legal que deu suporte ao procedimento fiscal.

Assim, não há impedimento para que a fiscalização tenha acesso aos extratos e documentos bancários e os utilize para a apuração da ocorrência do fato jurídico tributário e para a determinação das bases de cálculo dos tributos devidos.

Voto, portanto, por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

#### **Selic sobre a multa de ofício – impossibilidade:**

De acordo com a alegação da recorrente, a cobrança de juros à Taxa Selic sobre a multa de ofício seria indevida.

Contudo, esta matéria já se encontra pacificada no CARF por meio da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, é de se negar provimento ao recurso voluntário neste tópico.

### **Procedimentos reflexos.**

As conclusões anteriormente expostas em relação ao IRPJ aplicam-se por decorrência aos créditos tributários dos tributos que foram lançados de forma reflexa, ou seja, CSLL na forma do lucro arbitrado e as contribuições para o PIS e a COFINS na sistemática cumulativa.

Desta forma, os respectivos autos de infração também devem ser mantidos.

### **Conclusão.**

Voto por afastar a arguição de decadência e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira